



GZ. RV/1450-W/2003

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 19. April 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Werner Steinwendner, gegen den Bescheid des Finanzamtes Melk, vertreten durch Josef Sapper, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. leidet an multipler Sklerose. Er erhält Pflegegeld. In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 beantragte der Bw. unter dem Titel "nicht regelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel" die Berücksichtigung von Ausgaben für den behindertengerechten Umbau des Bades, des WC und des Vorzimmers in Höhe von insgesamt 6.399,45 € als außergewöhnliche Belastung.

Im Einzelnen machte der Bw. folgende Ausgaben geltend:

219,00 €	Installation
2.357,80 €	Vorzimmereinrichtung
1.014,00 €	Innentüre
139,80 €	Türstaffel
79,20 €	Halogenwelle
1.580,00 €	Fliesen
193,72 €	Baumaterial
60,19 €	WC-Sitz und Zubehör
238,30 €	Waschtisch und Zubehör
3,62 €	Kleber
59,78 €	Toilettenbürstenhalter, Handtuchhalter
22,88 €	Werkzeug
240,20 €	Waschtischmischer, Mundspülbecher, Seifenschalen, Brausegarnitur
190,96 €	Feuchtraumpaneele und Zubehör
<hr/>	
6.399,45 €	

In der Berufung wird dazu unter Hinweis auf das Erkenntnis des VfGH vom 13.3.2003, B 785/02 ausgeführt, die fortgeschrittene Krankheit des Bw. und die nur mehr im Rollstuhl mögliche Fortbewegung hätten den Umbau notwendig gemacht. Die beiden – vorher getrennten - Nassräume seien zusammengelegt worden. Dies habe den Einbau einer breiteren Tür inklusive der dadurch bedingten Adaptierung des Vorzimmers erfordert.

Das FA berücksichtigte mit Berufungsvorentscheidung von den geltend gemachten Ausgaben einen Teil in Höhe von 1.566,52 € als außergewöhnliche Belastung, und zwar die Ausgaben

für Installation (219,00 €), für die Innentüre (1.014,00 €), für die Türstaffel (139,80 €) sowie für Baumaterial (193,72 €). Den restlichen Ausgaben versagte das FA die Anerkennung zum einen mit der Begründung, die Kosten für die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen und Beleuchtungskörpern seien keine außergewöhnliche Belastung (Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.1.1979, 1782/68), zum anderen mit der Begründung, die Fliesenrechnung laute auf die Gattin des Bw. und sei auch von ihr bezahlt worden, weshalb diese Kosten beim Bw. nicht zu einer außergewöhnlichen Belastung führen könnten.

Im Vorlageantrag wird der Nichtanerkennung der Ausgaben für die Fliesenrechnung entgegengehalten, der Bw. sei auf Grund der fortgeschrittenen Krankheit nicht mehr mobil und könne daher Einkäufe nicht mehr selbst erledigen. Da seine Gattin als Käuferin auftrat, sei auch die Rechnung auf sie ausgestellt worden. Die Gattin des Bw. habe mit ihrer Pension in Höhe von 236,00 € monatlich den Fliesenkauf auch gar nicht finanzieren können.

Was die Ausgaben für Einrichtungsgegenstände und Beleuchtungskörper betrifft, so sei das in der Berufungsvorentscheidung zitierte Erkenntnis des VwGH aus dem Jahr 1970 als durch das in der Berufung zitierte Erkenntnis des VfGH überholt zu betrachten. Dies auch deshalb, weil infolge Raumzusammenlegung 2 Lampen durch eine mittige Lampe ersetzt werden musste und ein bestehendes und funktionierendes Vorzimmer ersetzt werden musste.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der steuerliche Vertreter ergänzend vor, es handle sich bei den Vorzimmerkosten um Adaptierungsarbeiten, die auf Grund des Umbaus notwendig gewesen seien. Er verwies dazu auf die im Akt befindliche Rechnung.

Zur Fliesenrechnung stellte der steuerliche Vertreter klar, die Ehegattin des Bw. habe das Geld vom Bw. erhalten und mit diesem Geld die Fliesen eingekauft.

Hinsichtlich der Positionen Kleber in Höhe von 3,62 € und Werkzeug in Höhe von 22,88 € schränkte der steuerliche Vertreter das Berufungsbegehren dahingehend ein, dass diese Positionen nicht mehr streitgegenständlich seien.

#### ***Der Senat hat erwogen:***

Nach Abzug der vom FA mit Berufungsvorentscheidung anerkannten sowie der in der mündlichen Berufungsverhandlung vom steuerlichen Vertreter außer Streit gestellten und daher nicht weiter strittigen Ausgaben ist noch hinsichtlich folgender Ausgaben die Beurteilung zu treffen, ob ihnen die Eigenschaft einer außergewöhnlichen Belastung im Sinne des § 34 EStG zukommt:

2.357,80 € Vorzimmereinrichtung

---

79,20 €	Halogenwelle
1.580,00 €	Fliesen
60,19 €	WC-Sitz und Zubehör
238,30 €	Waschtisch und Zubehör
59,78 €	Toilettenbürstenhalter, Handtuchhalter
240,20 €	Waschtischmischer, Mundspülbecher, Seifenschalen, Brausegarnitur
190,96 €	Feuchtraumpaneele und Zubehör
<hr/>	
4.806,43 €	

Zu den Ausgaben für die Vorzimmereinrichtung ist zu bemerken, dass die Behauptung des steuerlichen Vertreters, bei den Kosten für das Vorzimmer handle es sich um Adaptierungsarbeiten, die auf Grund des Umbaues notwendig gewesen seien, dem Inhalt der Rechnung widerspricht. In der Tischlerrechnung wird nämlich über ein Vorzimmer in Eiche massiv, geliefert und montiert, abgerechnet.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG in Verbindung mit § 1 Abs. 3 und § 4 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen, BGBl. 303/1996, idF BGBl. II 91/1998 sind nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel, die durch die Behinderung des Steuerpflichtigen veranlasst sind, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung von pflegebedingten Geldleistungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

Unter Hilfsmitteln sind dabei auch behinderungsbedingte Ein- und Umbauten in Gebäuden zu verstehen (VfGH 13.3.2003, B 785/02).

Ein Umbau von Bad und WC in der Form, dass die beiden Nassräume zusammengelegt werden und eine einheitliche, breite Eingangstüre errichtet wird, um einem, auf den Rollstuhl angewiesenen Behinderten die Benützung dieser Nassräume zu ermöglichen, stellt daher grundsätzlich ebenfalls ein Hilfsmittel im Sinne der zitierten Verordnung dar. Dafür getätigte Ausgaben sind somit ebenfalls ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes und ohne Anrechnung pflegebedingter Geldleistungen als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

Unter Belastung im Sinne des § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind nur vermögensmindernde Ausgaben zu verstehen, also solche, die mit einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr verknüpft sind.

Aufwendungen für den Erwerb von Wirtschaftsgütern stellen dann keine außergewöhnliche Belastung dar, wenn durch sie ein entsprechender Gegenwert erlangt wird, wenn somit eine

bloße Vermögensumschichtung und keine Vermögensminderung eintritt (z.B. VwGH 10.9.1998, 96/15/0152). Ausgaben für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes sind in der Regel von einer Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung ausgeschlossen. Eine andere Beurteilung kann nur dann geboten sein, wenn Wirtschaftsgüter beschafft werden müssen, die infolge spezifisch nur für bestimmte individuelle Personen oder wegen ihrer spezifisch nur für Behinderte geeigneten Beschaffenheit keinen oder einen sehr eingeschränkten allgemeinen Verkehrswert haben (VwGH 22.10.1996, 92/14/0172).

Wenn der Bw. im Vorlageantrag darauf hinweist, das vom FA in der Berufungsvorentscheidung zitierte Erkenntnis des VwGH vom 23.1.1970, 1782/68, in welchem der VwGH die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ebenfalls unter dem Aspekt der bloßen Vermögensumschichtung nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt hat, könne durch das Erkenntnis des VfGH vom 13.3.2003 als überholt betrachtet werden, so verkennt er die Aussagen dieses Erkenntnisses.

Der VfGH hat im Erkenntnis vom 13.3.2003, B 785/02, nämlich ausgeführt, er sehe keinen Grund, der von der Rechtsprechung des VwGH entwickelten Gegenwerttheorie entgegenzutreten. Er sei auch nicht der Auffassung, dass der Gegenwertgedanke bei Aufwendungen im Zusammenhang mit Behinderungen schlechthin unbeachtlich wäre. Der Gegenwertgedanke könne lediglich für ausschließlich behinderungsbedingte Mehraufwendungen für Einrichtungsgegenstände nicht greifen. Müsste nämlich realistischerweise davon ausgegangen werden, dass behinderungsbedingte Aufwendungen für die Einrichtung oder Ausgestaltung eines Gebäudes (einer Wohnung) bei einer unterstellten Verwertung dieses Gebäudes (dieser Wohnung) nicht abgeolten werden, dann könne von der Schaffung eines Gegenwertes nicht ausgegangen werden.

Bezogen auf den Streitfall bedeutet dies, dass nur jener Aufwand eine Beurteilung nach dem Gegenwertgedanken ausschließt, welcher mit der den Bedürfnissen des Bw. Rechnung tragenden Umgestaltung der Nassräume verbunden war. Ein potentieller Erwerber der Wohnung des Bw. würde nämlich deren Verkehrswert nur danach beurteilen, ob Bad und WC in der Wohnung vorhanden sind. Jenen Aufwand, der über das standardmäßige Vorhandensein der Nassräume hinausgeht, sohin den Aufwand für die Zusammenlegung der Nassräume und die Errichtung einer einheitlichen, breiteren Tür, wird ein potentieller Erwerber, falls er sich nicht in einer ähnlichen Situation wie der Bw. befindet – ein Fall, der wegen seiner geringen Wahrscheinlichkeit vernachlässigt werden kann (VfGH 17.12.1982, B 220/81) -, wenn nicht sogar als wertmindernd, so jedenfalls als nicht werterhöhend beurteilen und daher auch nicht abgelten.

Von den vom Bw. geltend gemachten Aufwendung haben folglich nur jene nicht zu einem Gegenwert geführt, die durch die Umgestaltung bzw. Zusammenlegung der Nassräume unmittelbar veranlasst waren. Es sind dies die bereits vom FA anerkannten und daher unstrittigen Ausgaben für die Innentüre, die Türstaffel, die Installation und das Baumaterial. Da Nassräume eine feuchtigkeitsbeständige Wandverkleidung erfordern, geht die bauliche Umgestaltung dieser Räume mit einer Umgestaltung der Wandverkleidung einher. Folglich sind auch die Ausgaben für Fliesen in Höhe von 1.580,00 € und Feuchtraumpaneel in Höhe von 190,96 € den als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigenden Ausgaben zuzuordnen.

Dabei steht die Tatsache, dass die Fliesenrechnung und der Überweisungsbeleg auf den Namen der Gattin des Bw. lauten, einer Berücksichtigung dieser Zahlung als außergewöhnliche Belastung nicht entgegen. Lauten Rechnungen nicht auf den Namen des Steuerpflichtigen, hat sich die Behörde dennoch mit seinem Vorbringen, er habe die Zahlung geleistet, auseinanderzusetzen und die hiefür angebotenen Beweise aufzunehmen und zu würdigen (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 34 Abs. 1 Tz. 7). Dem Bw. bzw. der Gattin des Bw. muss daher die Möglichkeit zugestanden werden, zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass die im eigenen Namen der Gattin geleistete Zahlung für Rechnung des Bw. erfolgt ist (vgl. auch Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar<sup>3</sup>, § 18 Tz. 14 zur Bezahlung von Sonderausgaben für einen Dritten).

Die Erklärung im Vorlageantrag, der Bw. habe auf Grund der fortgeschrittenen Krankheit Einkäufe nicht mehr selbst erledigen können, ist ebenso glaubhaft wie der Umstand, dass die Gattin – nicht zuletzt im Hinblick auf die geringe Höhe ihrer eigenen Einkünfte - bei diesen Einkäufen auf das Geld des Bw. zurückgegriffen hat. Ein solches Verhalten steht auch durchaus im Einklang mit der Lebenserfahrung. Nach Ansicht des UFS wurde schlüssig dargetan, dass die Ausgaben für die Fliesen für Rechnung des Bw. getätigten wurden, weshalb auch diese Ausgaben im Rahmen der gegenständlichen außergewöhnlichen Belastung Berücksichtigung finden können.

Dagegen kommt den weiteren Ausgaben für die Vorzimmereinrichtung in Höhe von 2.357,80 €, die Halogenwelle in Höhe von 79,20 €, den WC-Sitz samt Zubehör in Höhe von 60,19 €, den Waschtisch samt Zubehör in Höhe von 238,30 €, den Toilettenbürstenhalter und den Handtuchhalter in Höhe von zusammen 59,78 € sowie den Waschtischschmischer, die Brausegarnitur, den Mundspülbecher und die Seifenschalen in Höhe von zusammen 240,20 € die Eigenschaft einer außergewöhnlichen Belastung nicht zu. Es handelt sich dabei um die Anschaffung allgemein verwendbarer Wirtschaftsgüter des Privatvermögens. Dass diese Wirtschaftsgüter speziell für die Bedürfnisse des Bw. konzipiert wurden, ihnen somit eine

eingeschränkte Verwendbarkeit und folglich ein eingeschränkter allgemeiner Verkehrswert zukommt, ist dem vorliegenden Sachverhalt nicht zu entnehmen und wird in der Berufung auch nicht behauptet. Anlass für die Anschaffung dieser Wirtschaftsgüter mag zwar der behindertengerechte Umbau der Nassräume gewesen sein. Das ändert jedoch nichts daran, dass mit diesen Ausgaben ein Gegenwert geschaffen wurde. Diese Ausgaben haben zu einer bloßen Vermögensumschichtung geführt, weshalb sie im Sinne der ständigen Rechtsprechung des VwGH (vgl Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar § 34 Abs 1 Tz 3 und die dort wiedergegebene Rechtsprechung des VwGH) keine außergewöhnliche Belastung darstellen.

Aus den dargelegten Gründen war der Berufung teilweise statzugeben und waren die Kosten für den behindertengerechten Umbau des Badezimmers mit 3.337,48 € zu berücksichtigen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 20. April 2004